

Vec C-213/24 [Grzera]<sup>i</sup>

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

19. marec 2024

**Vnútroštátny súd:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

28. december 2023

**Žalobkyňa:**

E. T.

**Žalovaný:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

---

<sup>i</sup> Názov tejto veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

## **Predmet konania vo veci samej**

Žaloba proti rozhodnutiu Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (riaditeľ Daňového úradu Vroclav, ďalej len „DIAS“) z 19. decembra 2022 vo veci dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

## **Predmet a právny základ prejudiciálnych otázok**

Výklad práva Únie podľa článku 267 ZFEÚ, najmä článku 2 ods. 1 a článku 9 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112“).

## **Prejudiciálne otázky**

1. Majú sa ustanovenia smernice [2006/112], a najmä článok 2 ods. 1 a článok 9 ods. 1 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá uskutočňuje predaj nehnuteľnosti, ktorá pôvodne nebola využívaná na hospodársku činnosť, a ktorá poverí prípravou predaja profesionálneho obchodníka, ktorý následne ako splnomocnenec tejto osoby vykoná súbor organizovaných činností s cieľom rozdelenia a predaja nehnuteľnosti za vyššiu cenu, samostatne vykonáva hospodársku činnosť?
2. Majú sa ustanovenia smernice [2006/112], a najmä článok 9 ods. 1 tejto smernice, vykladať v tom zmysle, že za osobu samostatne vykonávajúcu hospodársku činnosť sa má považovať každý zo spoločne konajúcich manželov?

## **Relevantné ustanovenia práva Únie**

Smernica o DPH, článok 2 ods. 1, článok 9 ods. 1; Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty – jednotný základ jej stanovenia, článok 2 ods. 1, článok 4 ods. 1, 2 a 3 písm. b).

## **Relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon z 11. marca 2004 o dani z pridanej hodnoty, Dz. Ú. z roku 2017, položka 1221; ďalej len „zákon o DPH“) v znení účinnom od 1. januára 2017 do 31. júla 2021:

Článok 15 ods. 1: „Za zdaniteľné osoby sa považujú právnické osoby, organizačné jednotky bez právnej subjektivity a fyzické osoby, ktoré samostatne vykonávajú

hospodársku činnosť v zmysle odseku 2, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.“

Článok 15 ods. 2: „Hospodárska činnosť zahŕňa všetku činnosť výrobcov, obchodníkov alebo poskytovateľov služieb, medzi nimi aj subjektov, ktoré získavajú prírodné zdroje, a poľnohospodárov, ako aj činnosť osôb, ktoré vykonávajú slobodné povolania. Za hospodársku činnosť sa považujú najmä činnosti, ktoré spočívajú v trvalom využívaní hmotných alebo nehmotných majetkových hodnôt na účely dosahovania zarábku.“

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (zákon z 25. februára 1964 o rodine a opatrovníctve, konsolidované znenie Dz. U z roku 2017, položka 682, ďalej len „zákon o rodine“) v znení účinnom od 1. januára 2017 do 31. júla 2021:

Článok 31 § 1: „Uzavretím manželstva vzniká medzi manželmi zo zákona majetkové spoločenstvo (zákonné spoločenstvo), do ktorého patrí majetok nadobudnutý počas jeho trvania oboma manželmi alebo jedným z nich (spoločný majetok). Majetok, ktorý nepatrí do zákonného spoločenstva, patrí do osobného majetku každého z manželov.“

Článok 35: „Počas trvania zákonného spoločenstva sa ani jeden z manželov nemôže domáhať rozdelenia spoločného majetku. Nemôže disponovať, ani sa zaviazat' k takémuto disponovaniu podielom, ktorý mu v prípade zániku spoločenstva pripadne zo spoločného majetku alebo z jednotlivých vecí patriacich do tohto majetku.“

### **Krátky opis skutkového stavu a konania**

- 1 E. T (ďalej len „žalobkyňa“) so svojím manželom W. T. nadobudla 21. apríla 1989 pozemky, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, na základe zmluvy o prevode poľnohospodárskeho podniku na právneho nástupcu. Počas skúmaného obdobia žalobkyňa a jej manžel predali 19 nezastavaných pozemkov nachádzajúcich sa v obci Ľ. Žiadna z transakcií nepodliehala DPH.
- 2 Žalobkyňa s manželom (objednávateľia) 11. januára 2011 uzavrela mandátnu zmluvu so spoločnosťou B. A. Z. (dodávateľ) o spolupráci pri predaji pozemkov nachádzajúcich sa v Ľ. v obci Z., určených na výstavu bytových domov a polyfunkčných domov. Do rozsahu pôsobnosti zmluvy boli zahrnuté určité pozemky. Predaj sa mal uskutočniť do konca roka 2017. Pri realizácii zmluvy bolo dodávateľovi udelené plnomocenstvo na vykonanie všetkých potrebných úkonov. Na realizáciu tohto zámeru objednávateľ poveril firmu dodávateľ'a vykonaním súboru činností:

- uskutočnenie projektu rozdelenia vyššie uvedeného pozemku na menšie parcely a vykonanie opatrení potrebných na tento účel v rámci formálneho zápisu do katastra nehnuteľností a pozemkovej knihy,

- zabezpečenie inžinierskych sietí k nehnuteľnosti, úprava terénu, výrub stromov a kríkov;
  - získanie príslušných povolení a rozhodnutí orgánov a inštitúcií na realizáciu uvedených prác;
  - vykonávanie vhodnej reklamy voči potenciálnym kupujúcim pozemkov;
  - príprava potrebných dokumentov týkajúcich sa nehnuteľností pre objednávateľa na uzavretie zmlúv vo forme notárskej zápisnice so záujemcami o nadobudnutie predmetných pozemkov.
- 3 Z tejto zmluvy tiež vyplývalo, že náklady spojené s vykonaním zákazky bude znášať dodávateľ. Okrem toho malo byť pre dodávateľa vystavené plnomocnenstvo potvrdené notárom na účely konania na správnych orgánoch v oblasti súvisiacej s predmetom zmluvy. Odmena dodávateľa bola stanovená ako suma predstavujúca prebytok predajných cien dohodnutých v zmluve - buď v plnej výške, alebo v určitom pomere podľa pravidiel stanovených pre jednotlivé pozemky - a mala byť vyplatená na základe faktúry DPH vystavenej dodávateľom na sumu brutto.
- 4 Dodatkom č. 1 k uvedenej zmluve uzavretým 25. mája 2015 bola lehota na predaj pozemkov predĺžená do konca roka 2021.
- 5 Podľa daňových orgánov bol predaj nehnuteľností vykonávaný žalobkyňou hospodárskou činnosťou, a nie správou osobného majetku, a z tohto dôvodu podliehal DPH. Vzhľadom na to prvostupňový orgán určil žalobkyni povinnosť zaplatiť DPH z predaja týchto pozemkov vo výške podielu žalobkyni za určité mesiace v období od decembra 2017 do júla 2021. Vo vzťahu k manželovi žalobkyni bolo vydané obdobné rozhodnutie. DIAS ako druhostupňový daňový orgán rozhodnutím z 19. decembra 2022 potvrdil rozhodnutie prvostupňového orgánu.

### **Hlavné argumenty účastníkov konania vo veci samej**

- 6 Vo svojej žalobe podanej na vnútroštátny súd žalobkyňa namieta nesprávny výklad a porušenie najmä článku 15 ods. 1 a 2 zákona o DPH, článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice a článku 9 ods. 1 smernice 2006/112. Tvrdí, že zo všetkých okolností nevyplýva, že vykonávala hospodársku činnosť podliehajúcu DPH. V prejednávanej veci došlo k predaju súkromného majetku. Takýto majetok bol nadobudnutý pre vlastnú potrebu danej osoby, a nie na účely obchodnej činnosti, a preto jeho predaj nemožno považovať za obchodnú činnosť, ktorá by viedla k uznaniu tejto osoby za zdaniteľnú osobu na účely DPH. Podľa názoru žalobkyne ju nemožno považovať za zdaniteľnú osobu, keďže jej činnosť súvisí s bežným výkonom vlastníckeho práva, a nemala v úmysle vykonávať hospodársku činnosť ani využívať nehnuteľnosti na účely takejto činnosti a získané finančné prostriedky boli určené na uspokojenie jej súkromných potrieb. Okrem toho

vlastnícke právo k dotknutým nehnuteľnostiam nenadobudla za účelom ich ďalšieho predaja, ale v dôsledku prevzatia poľnohospodárskeho podniku.

- 7 DIAS vo svojom vyjadrení k žalobe žiadal jej zamietnutie, pričom v plnom rozsahu potvrdil svoje predchádzajúce stanovisko. Podľa daňových orgánov sa predaj uskutočňoval minimálne v rokoch 2017 až 2021, čo svedčí o cyklickom a opakovanom charaktere činností, a žalobkyňa prijala súbor opatrení s cieľom maximalizovať zisk z predaja nehnuteľností. V období medzi nadobudnutím pozemkov (darovaním) a ich predajom boli pozemky preklasifikované z poľnohospodárskej pôdy na stavebné pozemky (zmena miestneho územného plánu) tak, ako to požiadaval dodávateľ v mene žalobkyne a jej manžela. Došlo tiež ku kúpe ďalšieho pozemku za účelom vytvorenia vnútorných a prístupových ciest k samostatným pozemkom. Daňové orgány považovali za skutočnosti, ktoré potvrdzujú obchodnú, nepretržitú, plánovanú a organizovanú povahu predaja dotknutých nehnuteľností, zodpovedajúcu vykonávaniu hospodárskej činnosti, najmä:
- uzavretie mandátnej zmluvy so stavebníkom, na základe ktorej sa dodávateľ zaviazal vykonať súbor činností zameraných na zatriktívnenie predmetných pozemkov a ich prípravu na predaj, za čo mal dostať odmenu stanovenú v zmluve,
  - vyplatenie odmeny dodávateľovi za vykonanie činností objednaných na základe uvedenej zmluvy, a to na základe faktúr DPH, ktoré vystavil spoločnosti W. T.,
  - udelenie oprávnenia vykonávať uvedenú činnosť a zastupovanie na správnych orgánoch vo veciach týkajúcich sa predmetných pozemkov.

#### **Zhrnutie odôvodnenia návrhu**

- 8 Smernica 2006/112 stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných transakcií uvádza popri dovoze tovaru aj dodanie tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou za protihodnotu v rámci územia štátu (pozri rozsudok z 10. júna 2010, C-86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, bod 25 a citovanú judikatúru).
- 9 V konaní vo veci samej boli predmetné dodávky uskutočnené v mene a na účet žalobkyne.
- 10 Pokiaľ ide pojem „ekonomická činnosť“ v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112, z ustálenej judikatúry vyplýva, že tento pojem má objektívnu povahu v tom zmysle, že činnosť je posudzovaná sama osebe bez ohľadu na jej účel alebo výsledky (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. februára 2006, University of Huddersfield, C-223/03, EU: C: 2006:124, body 47 a 48, ako aj citovanú judikatúru).
- 11 Za ekonomickú činnosť sa predovšetkým považuje využívanie hmotného majetku na účely získania stáleho príjmu.

- 12 Žalobkyňa uvádza, že vykonáva predaj svojho osobného majetku. V tejto súvislosti má vnútroštátny súd pochybnosti o tom, či využitie pomoci osoby s príslušnou kvalifikáciou pri tomto type transakcie s cieľom pripraviť nehnuteľnosť na predaj tak, aby sa dosiahla čo najvyššia cena, možno považovať za organizáciu stáleho podnikania, a či má význam skutočnosť, že dodávateľ koná v rámci svojho podnikania a že jeho odmena je v skutočnosti prebytkom ním dosiahnutej ceny nad cenou očakávanou predávajúcim.
- 13 Podľa judikatúry Súdneho dvora zdaniteľná osoba, ktorá predáva majetok, ktorého časť vyhradí na svoje súkromné využívanie, nekoná pri predaji tejto časti ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice (pozri rozsudok C-291/92, Armbrecht, EU:C:1995:304).
- 14 Smernica 2006/112 stanovuje, že členské štáty môžu považovať za zdaniteľné osoby aj osoby, ktoré príležitostne uskutočňujú transakcie týkajúce sa činností uvedených v druhom pododseku článku 9 ods. 1, najmä dodanie stavebných pozemkov [článok 12 ods. 1 písm. b)].
- 15 Poľský zákon nestanovuje osobitnú úpravu zdaňovania dodaní stavebných pozemkov. Podľa článku 43 ods. 1 bodu 9 zákona o DPH je z oslobodenia od dane vylúčené len dodanie stavebného pozemku alebo pozemku určeného na výstavbu. To znamená, že podľa poľského zákona musí daň podliehať každé dodanie pozemku určeného výstavbu. Musí byť však uskutočnené zdaniteľnou osobou, t. j. v rámci ekonomickej činnosti, ktorá je, pokiaľ ide o jej povahu, obchodnou činnosťou.
- 16 Vzniká však pochybnosť, či článok 9 ods. 1 druhý pododsek smernice 2006/112 umožňuje zdanenie dodania pozemku určeného na výstavbu, ktorý sa predtým nevyužíval na ekonomickú činnosť.
- 17 Podľa judikatúry Súdneho dvora musí byť za zdaniteľnú osobu povinnú platiť daň z pridanej hodnoty považovaný ten, kto má objektívnymi skutočnosťami podložený úmysel vykonávať ekonomickú činnosť, aj vtedy, ak je daňovým orgánom známe, že zamýšľaná ekonomická činnosť, ktorá mala zakladať zdaniteľné plnenia, sa nevykonáva (rozsudok z 8. júna 2000, C-400/98 Breitsohl, EU:C:2000:304). Nedostatok takéhoto úmyslu naopak vylučuje možnosť považovať dotknutý subjekt za zdaniteľnú osobu povinnú platiť daň z pridanej hodnoty.
- 18 Zároveň skutočnosť, že žalobkyňa vo veci samej nadobudla predmetný hmotný majetok na súkromné účely, nebráni tomu, aby sa tento majetok následne používal na účely výkonu „ekonomickej činnosti“. Otázka, či jednotlivec v predmetnom prípade nadobudol majetok na účel svojich ekonomických činností alebo na súkromné účely, sa vynára vtedy, ak tento jednotlivec žiada o právo na odpočítanie dane na vstupe pri nadobudnutí tohto majetku (rozsudok z 19. júla 2012, C- 263/11, Bakcsi, EU C: 2012: 497, bod 39).

- 19 Keďže žalobkyňa nenadobudla pozemok s cieľom vykonávať poľnohospodársku činnosť, nemožno sa domnievať, že mala v úmysle vykonávať hospodársku činnosť. Tieto pozemky, ktoré boli nadobudnuté ako poľnohospodárske pozemky bez DPH, žalobkyňa žiadnym spôsobom nevyužívala. Otvorenou však zostáva otázka, či zámer prejavovaný pri opakovanom predaji pozemkov „zo svojho majetku“ po zmene ich určenia na stavebné účely a ich vyňatí z poľnohospodárskej výroby umožňuje tieto činnosti klasifikovať ako hospodársku (obchodnú) činnosť, a či je v tomto prípade relevantné, že k zmene využitia pozemku došlo z iniciatívy žalobkyne, zastúpenej profesionálnym dodávateľom.
- 20 V prípade uznania takéhoto predaja za obchodovanie, vzniká otázka počtu transakcií, ktorý by určovali takýto charakter, keďže konkrétny pozemok sa môže – v závislosti od ceny a dopytu – predať celý v rámci jednej transakcie alebo v rámci niekoľkých desiatok takýchto transakcií podľa počtu parciel, na ktoré bol pozemok rozdelený.
- 21 Otázka kvalifikácie predaja nehnuteľností ako hospodárskej činnosti bola predmetom viacerých rozhodnutí vnútroštátnych súdov. Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) vo svojom rozsudku z 31. januára 2013 konštatoval, že predmetom podnikania môže byť aj majetok, ktorý bol pôvodne nadobudnutý na osobné účely a používal sa na tieto účely. Je dôležité, aby v čase predaja pozemkov daňovník skutočne vykonával aktívnu a plánovanú činnosť v oblasti transakcií s nehnuteľnosťami a používal podobné prostriedky ako obchodníci (pozri rozsudok NSA z 15. januára 2019). NSA zaujal analogické stanovisko, pričom vychádzal z toho, že zámer, ktorý sprevádzal prvotné nadobudnutie nehnuteľnosti, nebráni jej neskoršiemu odlišnému využívaniu. Rovnako nie je rozhodujúce, či v čase nadobudnutia nehnuteľnosti bolo zámerom vlastníka vyčleniť ju na predaj so ziskom, ale skôr to, či daňovník vykonával činnosti sústavnej, organizovanej povahy smerujúce k dosiahnutiu zisku z predaja nehnuteľnosti.
- 22 Treba tiež pripomenúť, že z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 9 smernice 2006/112 vyplýva, že na určenie, či osoba vykonáva ekonomickú činnosť nezávisle, treba overiť, či existuje vzťah podriadenosti pri výkone tejto činnosti (rozsudok z 13. júna 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, bod 38, ako aj citovaná judikatúra). S cieľom posúdiť existenciu tohto vzťahu podriadenosti je potrebné preskúmať, či dotknutá osoba vykonáva svoju činnosť vo vlastnom mene, na vlastný účet a na vlastnú zodpovednosť, ako aj či znáša hospodárske riziko spojené s výkonom týchto činností. Pri konštatovaní nezávislosti predmetných činností tak Súdny dvor vzal do úvahy neexistenciu akéhokoľvek vzťahu hierarchickej podriadenosti, ako aj skutočnosť, že dotknutá osoba konala na vlastný účet a zodpovednosť, slobodne si organizovala spôsob výkonu svojej práce a sama poberala honoráre tvoriace jej príjmy. Podľa Súdneho dvora sa ekonomickým rizikom vždy rozumie hospodárske riziko, ktoré priamo znáša osoba, ktorej nezávislosť ekonomickej činnosti sa musí posúdiť (rozsudok z 21. decembra 2023, C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des

Domaines [et] de la TVA, EU:C:2023:1024). V prejednávanej veci bolo ekonomické riziko, ktoré znáša žalobkyňa, minimalizované mandátnou zmluvou a celé riziko nedosiahnutia ceny vyššej ako minimálna cena uvedená v zmluve znášal dodávateľ.

- 23 V prípade kladnej odpovede na prvú otázku vzniká otázka: kto je subjektom vykonávajúcim takúto činnosť v situácii, keď sa predaj týka majetku, ktorý je predmetom spoluvlastníctva.
- 24 Doterajšia prax vnútroštátnych daňových orgánov bola taká, že každý z manželov sa považoval za zdaniteľnú osobu samostatne a prisudzovala sa mu polovica hodnoty predaja. Táto prax bola akceptovaná vnútroštátnymi súdmi. Súd v prejednávanej veci však dospel k záveru, že tento postup je v rozpore s uvedenými ustanoveniami poľského zákona o rodine. Z týchto ustanovení totiž nepochybne vyplýva, že počas trvania manželstva môže byť majetkové spoločenstvo manželov zrušené len na základe dohody, ktorú manželia uzavreli. Keďže toto spoločenstvo nemôže byť povinne zrušené súdom, nemôžu ho spochybníť ani daňové orgány. Vzhľadom na to je potrebné vziať do úvahy, že v súvislosti so spoločným majetkom manželia pri obchodovaní vždy konajú spoločne.
- 25 Keďže v článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 sa uvádza, že zdaniteľnou osobou je „osoba“, vzniká pochybnosť, či v prípade fyzických osôb je vždy osobitne zdanená každá z osôb zúčastnených na transakcii, alebo či vzhľadom na vnútroštátne právne predpisy o majetkových pomeroch manželov, možno pojem „osoba“ chápať aj ako „skupinu spoločne konajúcich fyzických osôb“.
- 26 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že „článok 9 ods. 1 a článok 193 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že fyzická osoba, ktorá s inou fyzickou osobou uzavrela zmluvu o spoločnej činnosti zakladajúcu obchodné partnerstvo bez právnej subjektivity, ktoré sa vyznačuje tým, že prvá osoba je oprávnená konať v mene všetkých partnerov, ale vo vzťahoch s tretími osobami vystupuje sama a vo vlastnom mene, keď plní úlohy, ktorými sa realizuje ekonomická činnosť vykonávaná týmto partnerstvom, sa v zmysle článku 9 ods. 1 smernice 2006/112 musí považovať za „zdaniteľnú osobu“ a za osobu, ktorá je sama povinná platiť DPH dlžnú podľa článku 193 tejto smernice, pokiaľ koná na vlastný účet alebo na účet inej osoby ako komisionár v zmysle článku 14 ods. 2 písm. c) a článku 28 uvedenej smernice“ (rozsudok zo 16. septembra 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija EU:C:2020:711). A *contrario* by bolo potrebné uznať, že ak obe osoby spoločne podnikajú a spoločne konajú vo vzťahu k svojim zmluvným partnerom, obe osoby nesú zodpovednosť za zaplatenie DPH. Keďže ich podiely na predmete predaja nemožno rozlíšiť, aj ich podiel na povinnosti zaplatiť DPH musí byť spoločný.
- 27 Uvedené pochybnosti odôvodňujú predloženie prejudiciálnych otázok uvedených v úvode Súdneho dvoru.